

経済と経営 28-4 (1998. 3)

〈論文〉

会計基準の研究(3)

—— 会計基準の生成 ——

成瀬 継 男

目 次

- 一 会計基準の生成
- 二 SHM 会計原則の一般原則
- 三 ギルマンの会計コンベンション
- 四 ペイトン・リトルトンの会計基準
- 五 メイの会計原則

一 会計基準の生成

会計基準 (Accounting Standards) とは、何であろうか。会計基準は、制度会計に裏付けられたものでなければならないのである。では、制度会計とは、どのようなものであろうか。制度会計 (Legal Financial Accounting) は、法律や法令または慣習や慣行によってサポートされた会計分野である。それ故に、制度会計は会計の主要部分を構成するが、会計のすべてを包括するものではない。では、この場合の法律や法令とは、具体的にどのようなものであろうか。まず、商法(商法の計算規定および商法計算書類規則などを含む)があり次に、証券取引法(財務諸表規則および広い意味で企業会計原則など

を含む)があり、そして、税法(主に法人税法、法人税法施行令など)の3種の法体系である。つまり制度会計は会計によって位置づければ、財務会計、商法会計、税務会計などがその分野を構成することになる。

一方、慣習や慣行とは何であろうか。会計慣習(Accounting Convention)とは、昭和24年に設立された企業会計原則の前文のなかで、「企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」が、企業会計原則である、と述べられている。すなわち、企業会計原則は、一般に公正妥当と認められた会計慣習などを集約し、選別し、理論的に体系化したもの、ということになろう。では、その会計慣習とは具体的に、どのようなものでしょうか。会計慣習は長い歴史的な年月ななかで、会計実務や会計実践などが集約され、選別され、合意された会計におけるコンベンション、ということができる。

したがって、具体的には会計基準は財務会計、商法会計、税務会計などによって枠組されたものであるが、これらの中に妥当性の高い会計慣習が内包されていなければならないのである。もし、会計慣習や会計慣行が内在されていなければ、会計基準は基準として成立し得ないことになる。ただし、ペイトン・リトルトン両教授のように、「一般に受け入れられた実践慣行は、統計図表中に一かたまの資料の平均点のようなもの」⁽¹⁾であるので、真の会計の在り方にはなり得ない、という考え方も存在する。会計を理論的に、つまり、純粹理論科学として認識するならば、この考え方は十分に成立するし、真の会計の在り方にもなろう。しかしながら、会計は純粹な理論科学にはなり得ない要素が多分に存在する。つまり、会計には、見積や推定および推測などが多すぎるのである。会計がこの点を克服しないかぎり、残念ながら、純粹理論科学にはなり得ないのである。しかしながら、会計は一つづつでも、この方向に志向しなければならないのである。

それ故に、このような考え方も含めて、会計基準や会計原則が、誰によって、どのような生成過程を経て、現在の体系や内容に至ったのか、そのプロ

セスを偉大な先駆者たちの所説を繙いて、その考え方や思想を学んでみたい。

そこで、筆者は SHM 会計原則では一般原則を中心に、ギルマンの所説では会計コンベンションに的をしぼって論述していきたい。また、ペイトン・リトルトン は会計基準に限定して論述し、メイは会計原則の在り方を中心に記述してみたい。これらの著書は、それぞれ会計の歴史に残る名著に値するものであるから、それらの一部を論述することは礼を失するものと考えるが、紙数の関係でご容謝いただきたい。いずれ機会を得て、それぞれの所論を全体的、体系的に考察してみたいと考えている。なお、論述の順序は刊行された順にしたがって記述していくことにしたい。

まず、SHM 会計原則とは、T.H. Sanders, H.R. Hatfield, U. Moore の 3 教授の「A Statament of Accounting Principlrs, 1938」⁽²⁾ のことである。この原則は、アメリカ会計士協会 (American Institute of Certified Public Accountants) が、上記のサンダース、ハットフィールド、ムーアの 3 名の当時アメリカ会計学界の代表的な学者に、会計原則にかかわる調査・立案を要請し、その成案として報告されたものである。この著書は当時、会計実務・実践の中で、一般に認められた原則 (General Accepted Principles) を集約し、体系化し、理論化したものといわれている。いわば、実務・実践によって積み上げられてきた会計慣習を整合化し、理論化したものといえよう。その意図するところは、1934 年に AICPA より刊行された (Audit of Corporate Accounts) に体系と内容を与え、資本と利益の区分と保守主義を基本テーマとして、執筆されたものである。現在でも、会計原則として機能しうる側面を十分に有しているのである。

次に、ギルマンの会計コンベンションについては、1939 年に刊行された「Accounting Concepts of Profit」にもとづいて、論述していきたい。ギルマンは、コンベンションとは、「会計上の原理、原則および通則という上部構造 (Superstructure) を支えている下部構造 (Foundations) であるといわれている。このことが事実だとすると、あらゆる会計思考はこれらの基本的な

会計上の諸仮定という人為性によって影響を受けることになる。」⁽³⁾と、指摘する。すなわち、会計を基礎的、構造的にサポートしているものが下部構造であると認識する。つまり、建物にはキチントした土台や堅固な主柱が存在しなければ、高い建物は建てられないのと同じである。下部構造は土台や主柱に該当するものである。会計の下部構造は、ギルマンによると、会計コンベンションということになるのである。

では、会計のコンベンションとは、具体的に、どのようなものであろうか。会計コンベンションは、会計実務や会計実践のなかから、基本原理となるべき土台を帰納的に抽出した前提と、会計命題を設定し、それを演繹的に論理帰結した仮定から成り立っている。つまり、会計コンベンションは、会計の帰納的な前提と推論的な仮定から成立することになるのである。

また、ペイトン・リトルトンの会計基準とは、1940年に刊行された W.A. Paton と、A.C. Littleton 両教授の「An Introduction to Corporate Accounting Standards」のことである。この本の執筆意図は、1936年に American Accounting Association から発表された「A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements」に対する各種の批判に対して、その根底にあるコンセプトを、より明確にするために書かれた、すぐれた学術的な研究書である。ペイトン・リトルトンは会計原則 (Accounting Principles) の代わりに会計基準 (Accounting Standards) という用語を用いているが、この点に関しては後述する。また、この本の執筆目的は「会計の基礎的な概念を総合的に織りあわすことである。意図する所は基礎的な骨組を打ちたてることであって、その骨組のなかで、これに続いて、会社会計基準要綱が設定されうべきものである。」⁽⁴⁾と、その基本目的が明らかにされている。そして、会計基準は「組織的で、脈絡あり、公平で非個人的であるとともに、観察可能な客観的な事態に適合していなければならない。」⁽⁵⁾と、その本質を鋭く捉えている。

メイの会計原則とは、1943年に刊行された George O. May の「Financial

Accounting a Distillation of Experience」にもとづいて、論述したものである。メイの会計観は「会計のルールが論理よりもむしろ経験の産物であることは、法律のルールにおけるよりも、いっそう顕著である。」⁽⁶⁾と、会計における経験の重要性を、その序文のなかで明らかにしている。つまり、会計の本質は、その書名に付したように経験の蒸留と、認識するのである。すなわち、会計は、その性格の故に歴史的なプロセスのなかで、それぞれの時代や環境に必要で有用な技術として、発達した経験的なものと認識する。そして、会計の「美德」としては保守主義と継続性を上げている。つまり、「私にとっては、保守主義は、依然として会計の第一の美德である。」⁽⁷⁾と、強調しているのである。そして、「継続性は会計の第二の大きな美德である。」⁽⁸⁾と、主張する。良き時代の良き会計人らしい会計観である。

二 SHM 会計原則の一般原則

1 SHM 会計原則の本質

SHM 会計原則の内容は、6 部から構成されており、まず、序論(Introduction)、第 I 部は一般的な考察 (General Consideration)、第 II 部は損益計算書 (The Income Statement)、第 III 部は貸借対照表 (The Balance Sheet)、第 IV 部は連結財務諸表 (Consolidated Statement)、第 V 部は財務諸表における注記と脚注 (Comments and Footnotes in Financial Reports)、第 VI は会計原則の要約 (Summary of Accounting Principles) である。

SHM 原則は、アメリカ会計原則の生成期の中で極めて重要な役割を果し、1940 年に発表されたペントン・リトルトン両教授の「An Introduction to Corporate Accounting Standards」と並んで、成文化された会計原則の確立に金字塔を打ち立てたものである。そして、1949 年に制定された、わが国の企業会計原則⁽⁹⁾のお手本となったものである。SHM 原則の基本的な特徴は、資本と利益の区分と保守主義会計の要請であろう。資本と利益の区分は⁽¹⁰⁾,

企業に投下された資本の額と、その後に獲得された利益とを区別することである。このことは、株式会社会計を成立せしめるための前提的な基礎条件でもある。なぜなら、資本と利益を明確に区分することによって、投下資本の増減と企業の経営努力による利益とを区別することが可能になるからである。資本と利益が混同されると、企業の財政状態および経営成績を適正に表示することが構造的にできないが、この区分によって、株式会社会計を形成せしめることができるのである。

一方、保守主義会計⁽¹¹⁾の要請は、1938 年当時においては、1929 年に歴史的な大恐慌の経験から、企業会計における楽観主義的な会計処理、手続は嚴重にいましめられていたのである。このような社会状況の中から、保守主義会計に対する強い要請が形成されていったのであろう。では、保守主義とは何であろうか。保守主義の本質は、将来の不確実性に対する反作用として認識すべきものである。つまり、過大表示よりも過小表示の方が幣害は少ないという会計観である。すなわち悲観主義的な会計処理・手続の方が楽観主義のそれよりも、企業の安全性は高くなるという認識である。そのため、一定の経営目的遂行に対して、適切な準備金の計上などが要請されることになるのである。

しかしながら、SHM 原則は過度な保守主義まで要請しているのではなく、会計手続や会計処理に判断を必要とするケースやアイテムについてのみ、保守主義会計を要請しているのである。一般的に、保守主義会計は資産の過小評価、負債の過大評価、収益の繰延、費用の見越計上などの方法がとられる。しかしながら、当時といえども意図的な資産の過小、負債の過大評価は認められていたわけではない。ただし、収益の繰延や費用の見越計上などについては、会計の前提である複式簿記の原理的な構造による範囲内で認められていたのである。それも、期間損益計算に恣意性の介入を許すことではなく、あくまで、期間損益の適切な把握という枠の中で適用されていたことになる。つまり、企業の経験成績や財政状態の真実な提供を損なわない範囲において

のみ認められていたのである。

2 一般原則の内容

ここで、SHM 原則の一般原則 (General Principles) について検討してみたい。SHM 原則の第VI部・会計原則の要約における一般原則では、A・会計の目的概念、B・資本と利益の区分、C・正規の簿記、D・固定資産の費用配分、E・会計処理の継続性、F・保守主義の6項目を上げている。これらについて個別にみてみよう。

A 会計の目的概念

会計の目的概念とは、「会計は、(a)企業の財政状態あるいは財政上の地位および、(b)利益創出活動に関連する財務的性格のすべての重要な情報を利用できるようにしなければならない。」⁽¹²⁾ と、規定されているものである。これは財政状態（貸借対照表）および利益創出活動（損益計算）の作成と提供とその利用、つまり、会計の目的概念（重用な会計情報の提供）に対する規定と扱えられる。企業の財政状態および経営成績は、ゴーイング・コンサーンの仮定のもとに会計期間が設定され、各会計期間ごとの期間損益や資産・負債・資本の在り高が、損益計算書および貸借対照表などによって明らかにされる。このことは、複式簿記の原理機構によって自動的に作成されることになる。

次に財務的性格とは、複式簿記の原理、つまり、費用や収益および資産・負債・資本などによって、枠組みされた会計のもつ構造・手続を内在した計数的な会計機能のことであろう。そして、すべての重要な情報とは、会計目的に合致した明確で適正な財務諸表のことになろう。さらに、これらの条件を充たした財務諸表は、真実で有用なものでなければならないのである。だが、会計における真実とは、人為的な計算が客観的な合理性を有する程度の相対的な真実である。すなわち、会計には費用の見積りである各種の引当金の設定や、種々の繰延経理などが存在するので、会計が見積計算を克服しないかぎり、絶対的な真実は存在し得ないからである。そのため、会計は相対

的な真実の追求ということにならざるを得ないのである。

また、有用とは、会計が社会的制度の1つとして存在している以上は、負わなければならない宿命的なコンセプトである。一般に認められ、合意されたいかなる会計基準でも、その根底には、この概念が内在されていなければ、社会的な同意や合意を長く維持することができないであろう。つまり、有用性とは社会的にも、国や企業に対しても多くの貢献が可能であり、また、制度的にも普遍的な妥当性や合理性を有する、という概念である。

B 資本と利益の区分

資本と利益の区分は、「資本に加算される取引あるいは資本から控除される取引は、収益に加算される取引あるいは収益から控除される取引とに区分しなければならない。また、2種類の変化が一つの取引について発生する場合は、各取引の範囲が明示されなければならない。」⁽¹³⁾と、規定されているものである。これは資本と利益の区分にかかわる概念である。資本に加算される取引であれ、資本から控除される取引であれ、資本取引に変わりはない。つまり、資本取引とは企業に投下された資本の増減と資本の修正および更正に関する取引である。それ故に、資本取引には資本金自体と、株式払込剰余金、減資差益、合併差益など資本準備金に属するもののほかに、国庫補助金（建設助成金）、保険差益、工事負担金など、その他の資本剰余金に属するもの含まれる。これに対して、収益に加算される取引または収益から控除される取引は、すべて損益取引となる。それ故に、損益取引とは、企業が経営目的を達成するために発生する全ての費用または収益に関する取引である。つまり、資本取引を除く、すべての会計上の取引は損益取引ということになる。SHM 原則では、この原則をきわめて重要視しているのである。

わが国の企業会計原則でも、一般原則三で「資本取引と損益取引とを明瞭に区別し、特に資本剰余と利益剰余金とを混同してはならない。」と規定され、SHM 原則の考え方が継承されている。資本剰余金は資本取引から生じた剰余金であり、利益剰余金は損益取引から生じた剰余金である。この両者が混

同されると、資本と利益が混同されることになり、株式会社会計が制度的に成立し得なくなるのである。しかしながら、SHM 原則が生成された当時は、アメリカにおいても資本剰余金と利益剰余金とは混同されていた経緯がある。例えば、多くの州において、資本剰余金を取崩して配当などに当てることが行われていたのである。これでは、会計を正常にキープすることが困難になり、同時に経営実態も不明確になるので、この原則がメイン・プリンシプルとして打ち出されたものと考えられる。いわば、歴史的な経験から導き出された概念である、と考えられる。

C 正規の簿記

正規の簿記は、「信頼し得る歴史的な記録が企業のすべての取引について、なされなければならない。しかし、この記録は、資本と利益との必然的な区別を維持するために分析的なものであり、また、その後の分析を可能とするものでなければならない。」⁽¹⁴⁾と、規定されているものである。これは正規の簿記の原則に関する概念と考えられる。正規の簿記とは、すべての取引を体系的、網羅的、組織的に、そして分析的に記録し得る簿記法のことである。これらの要件をみたすものは、現在においては、複式簿記のみしか存在しないが、将来において、もっと良い簿記法が生成されたならば、それが正規の簿記になり得る可能性がある。しかしながら、1494年のルカ・パチョーリの「Summa」以来、複式簿記より良い簿記法は500年余の年月が経過しても、生成されずに至っている。もう1の簿記法である単式簿記では、すべての取引を記録、計算することはできない。例えば、減価償却費や減耗損などは単式簿記では、財務諸表に反映することができない。それ故に、正規の簿記は必然的に複式簿記にならざるを得ないのである。

したがって、この概念は複式簿記の計算原理にもとづき、すべての取引を網羅的、分析的に記録し、正確な会計帳簿の作成を要請していることになろう。わが国の企業会計原則でも、一般原則二において同趣旨のことが要請されているのである。そして、SHM 原則は、この原則の中段以降において、信

頼し得る会計記録は、資本と利益の区分を推持するために分析を可能とするものでなければならないと、規定されている。資本と利益の区分は必然的なことであるが、それを行うためには、分析を可能にする原理や仕組みが組織的に確立されている簿記法でなければならないのである。正規の簿記によって、会計記録が網羅的・体系的に記録・計算・分類されることになるので、資本と利益の区分が原理的に達成されるのである。

D 固定資金の費用配分

固定資産の費用配分は、「固定資産の利用は、数期間にわたって資本や利益の配分を伴う。従って、勘定の正確性は、これらの配分を行う場合に、適切な判断を行使することに大きく依存する。」⁽¹⁵⁾と、規定されているものである。これが、SHM 原則における費用配分の原則である。わが国の企業会計原則では、費用配分は固定資産の配分のみではなく、棚卸資産や繰延資産についても適用されている。また、前払費用や未収収益のような流動資産に属するものにも、そのコンセプトが適用されている。この点が、SHM 原則とわが国の企業会計原則との異なるところである。しかしながら、SHM 原則は 1938 年に刊行されたものであるから、動態論による費用配分も普遍的には、確立されていなかった時代なので、止むを得ないのかもしれない。

次に勘定の正確性とは何んであろうか。これは会計構造上の堅実性といい変えることも可能であろう。会計構造上の堅実性とは、各種の会計事象が種々な会計手続・会計処理などによって、体系的、客観的に帰属すべき会計期間に配分されることである。なお、会計構造上の体系性とは、構造自体に秩序性があり、整合性や妥当性を有する会計処理や会計行為が行われることである。会計構造上の客観性とは、会計行為を行うに当って、正確な会計帳簿により、検証可能な証拠にもとづき、適切な計算方法を用いて、適正に会計事象を認識・測定することである。したがって、勘定の正確性は、認識・測定の客観性であり、配分期間の妥当性や秩序性を意味することになるだろう。つまり、これらのことは、勘定の正確性によってサポートされることになるのであ

る。

E 継続性

継続性は、「いくつかの項目に適用される処理基準は、每期継続して適用されなければならない。すなわち、処理基準の変更が必要な場合には、その変更に対して十分な注意が払われなければならない。」⁽¹⁶⁾ と、規定されているものである。継続性の原則は、ドイツにおいては貸借対照表作成原則として重要視されてきたが、SHM 原則では、さらに実質的な意味で重視されている。つまり、この原則が会計の目的概念を実質的にサポートしているからである。すなわち、この原則の内容は、各会計期間を通して、会計処理の原則および手続を継続的に適用することであり、また各期間を通して、会計報告書の作成原則および表示方法の継続的な適用を意味するからである。

つまり、多くの企業は、企業形態や経営規模を異にしているので、異なる会計手続や会計処理をとることもあり得るため、かならずしも同一の会計基準を採用するとは限らない。一般に公正妥当と認められた会計基準に反しないかぎり、合理的な会計処理の選択は認められるべきである。そのため、ある程度の選択可能な計算手続、計算方法は認められることになる。いい変えるならば、この原則は、同一会計事象に2つ以上の会計処理や手続が認められる場合に適用される概念である。

しかしながら、一度、採用した会計基準は正当な理由がないかぎり変更してはならないのである。だが、正当な理由があれば変更は認められることになる。正当な理由とは、どのようなものであろうか。それは、(a)その基準を採用した当時の状況が著しく変化し、現在では適応できなくなった場合。(b)その基準を採用した時の判断が誤っていることが明らかになった場合。(c)商法、税法などの企業にかかわりのある諸法令が改廃された場合。(d)業種の変更や経営組織の変更などのケースが考えれる。これらを厳守することによって「十分な注意」が払われたことになるのである。

では、継続性の原則が重視される理由とは何であろうか。継続性は、原則

として同一会計手続および同一会計処理の連続適用であるから、主観的、恣意的な介入を排除することができるのである。つまり、一般に認められた会計処理の原則および手続が複数以上存在するときは、そのどれを採用するかは、企業の判断にゆだねられることになる。しかし、一度、採用した方法の継続によって、次年度以降の期間損益の金額が恣意的に操作される可能性は、きわめて小さくなる。これによって、相対的な意味での期間損益が適正なものとなり、実質的に会計の目的概念がサポートされることになる。すなわち、継続性の概念は全会計プロセスの抽象概念を反映することができるからである。

さらに、継続性の適用は期間比較が可能になることである。すなわち企業の利害関係者が、企業の財政状態や経営成績を判断する場合に、継続性の適用によって、作成された財務諸表が一会計期間のみではなく数期間を通して比較検討することが可能となる。つまり、企業の収益力や流動性などについて正しい判断をするためには、一会計期間のみではなく、数期間を連続して比較することによって、正確な判断が可能となる。ここに、期間比較のためにも、会計手続、処理の継続的および連続的な適用が必然性をもつことになるのである。

F 保守主義

保守主義は、「不利な偶発的損失の発生が予想される場合は、判断を必要とする項目について、一般に保守的な処理を行うことが要求される」⁽¹⁷⁾と、規定されているものである。これが、SHM 原則における保守主義の原則である。つまり、コンサーバ・イズムの会計は「予想の収益（利益）は計上すべからず予想の費用（損失）は計上すべし。」という、イギリスの伝統的な会計慣習を基盤としている。この考え方は、会計上の過大な利益計上を避けるとともに、企業の内部蓄積をふやし、企業財政の健全性を確立することにある。

しかしながら、この原則は会計の実務や実践の側からの要請によって認められたもので、無制限に許されるべきものではない。わが国の企業会計原則

の一般原則七では「不利な影響を及ぼす可能性がある場合」にのみ、この原則が適用されることになる。そのような場合でも、これに備えて、「適当に健全な会計処理」をしなければならないのである。つまり、この2条件によって、過度な保守主義会計に陥らないように一応の歯止めは、かけられていることになろう。保守主義会計には、企業環境の内外に存在する不確実性に対処しなければならないという会計思想が、その背景に存在しているのである。

SHM 原則によると、保守主義会計の長所として、次の3つが上げられている。

1. 「弊害は過大表示よりも過少表示の方が少ないという一般的な確信は、正直な人々にとって恐らくは真実である」⁽¹⁸⁾。この一般的な確信は、おそらく多くの人々の常識的なものであろう。例えば、家計を司る主婦の常識的な感覚と同じであろう。また、善良な経営者の一般的な経営感覚でもある。

2. 「多くの、しかも実在する例外があるが、会計の必要な判断を下す場合に、楽観主義の立場に立てば誤りを犯しやすいというより共通な傾向がある。この傾向を補うために、他の悲観主義の立場を強調することが要求される」⁽¹⁹⁾。この考え方は、会計上の判断をする場合に、楽観主義的な判断は避け、むしろ、適度な悲観主義の立場に立って、種々の会計処理を行う方が誤りは少ないということであろう。これも善良な経営者の経営モラルである。

3. 「多くの指導的な銀行家、法律家や事業家たちは、財務諸表の計算的な正確さに傾倒するあまり間違いを犯し、その事柄の広範囲な側面を見過ごす結果になりがちであると考えている」⁽²⁰⁾。この考え方は、会計の本質を的確に把えている。すなわち、財務諸表は記録と慣習と判断の総合的表現といわれるように、財務諸表の数字は絶対的なものではなく、事実と慣習と判断とが複合した総合的な数字の反映にすぎないのである。例えば、売掛金に対する貸倒引当金の設定についても、その貸倒損失を見積計上することになる。しかし、貸倒損失がいくら発生するかを正確に見積もることは不可能であるので、推定による判断しかないのである。

しかしながら、SHM 原則は、わが国の企業会計原則に比して、保守主義を強調しすぎている傾向が強いようである。だが、SHM 原則がアメリカの大恐慌後に生成されたことを考えれば、その会計観が楽観主義を強くいましめることになるのは、当然かもしれない。そして、数字の背後にある広範囲な推測などを見過ごしてはいけないという会計認識は、的確な指摘である。そのため、SHM 原則は正当な偶発事象に備えるために、正確には測定できなくとも、一定の準備金を用意すべきであると要請することになる。だが、このことは、過去における堅実とはいえない経営活動の反映でもある。

しかしながら、過度な保守主義の適用は、損益計算を不正確ならしめ、企業の利害関係者に誤った状況判断を強いる要因となるので避けなければならない。すなわち、保守主義の原則は、会計処理、手続上の概念で実務・実践における複数の処理法の選択基準の方法である、と考えるべきものであろう。やはり、会計の基本原則は真実性や公正性の原則であり、保守主義は会計におけるポリシーの側面をもつ原則として、把えるべきものである。つまり、会計を学問・科学として成立せしめるためには、真実性や公正性の原則を最上位の概念として位置づけなければならないのである。それ故に、いかなる会計原則も、精緻なコンセプトや体系的なスタンダードをもち、実務や実践に対して、整然とした理論性や指導性を発揮しなければならないのである。

三 ギルマンの会計コンベンション

1 コンベンションの意義

ギルマンの会計コンベンションについては、1939年に発刊された「Accounting Concepts of Profit」⁽²¹⁾にもとづいて論述しよう。会計を原理的にサポートする土台や支柱が存在しなければ、会計は理論的に成立しえない。会計の実務や実践が長い歴史的な年月の中で、反復的に継続されていると、徐々に会計経験や会計慣習が蓄積され、集約されてくる。しかしながら、

経験や慣習の基本的な土台（ギルマンのいう下部構造）となるべき原理や論理が存在しなければ、理論は構成できない。すなわち、会計の基礎的な前提要件が形成されなければ、いかなる会計理論も成立し得ないのである。そこで、会計実務や会計実践のなかから、基本原理となるべき土台を帰納的に抽出し、それらを演繹的に帰結したものが、会計のコンベンションとなるのである。

それ故にコンベンションは、会計の前提（Accounting Introduction）と会計の仮定（Accounting Assumption）とから成り立つ。会計の前提とは、蓄積された経験事象を対象とし、そこから導き出される実証的な命題である。一方、会計の仮定とは、会計状況の客観的な認識から会計命題を抽出し、その論理の演繹的な認識から導き出される推論的な命題である。つまり、前提は会計構造や計算構造の実証的な検証や分析から導き出されるものであり、仮定は会計の論理的な当為性から導き出される推論である。もし、この前提および仮定が成立しなければ、会計は理論ではなく、単に複式簿記の技術的な説明ということになってしまうであろう。たとえてみれば、前提および仮定は、数学における定理のようなものであるが、定理のように証明されたものではない。

とくに、会計の仮定には社会的な実態関係から遊離したものが存在する。つまり、会計の仮定は一種の推論的なフィクションによって構成されているからである。いわば、フィクションを会計命題によって演繹化し、それを論理的に推論したものである。しかし、根本的には、フィクションであるので社会的にその当為性が認められなければ、会計の仮定にはなり得ない。つまり、会計が社会的制度として存在しているので実際的な事実関係から遊離したものであっても、例えば、貨幣価値一定の仮定のように、これを認めなければ会計理論は形成されないのである。すなわち、会計コンベンションは、ギルマンがいうように、会計の「固有な仮構的要素（Fictional Element）」⁽²²⁾であることを認識しなければならないのである。

それ故に、ギルマンは「会計コンベンションに関するまとまりのない論稿があるが、ほとんどそれらを一定の相関関係を有する類型にまとめようとする試みは見られない。実際のところ、すべてのコンベンションをはっきり認識して列挙し得るかどうか疑問である。しかしながら、基本的な仮定を示すものとして熟知され、一般に認められている一定のコンベンションがある。」⁽²³⁾として、エンティティ、評価および会計期間の3項目を基本コンベンションとして上げている。そして、これらを「会計機構の大綱を築き上げてきた支配的なもの」⁽²⁴⁾と指摘している。以下、これらについて検討してみよう。

2 エンティティ・コンベンション

企業実体のコンベンション (Entity Convention) は、ギルマンによれば「複式記入記録を保持する会計単位が他の人達から、すなわち債権者達からなんらかのかたちで醸出された一定の資産を占有もしくは所有する1個の擬制的人格であることを意味している。」⁽²⁵⁾と、分析する。この意味は、企業という経済体が、その所有主をはじめとする利害関係者から分離独立して存在するという理論上の仮定、と認識できる。企業は、その経営規模が拡大していくと、所有と経営の分離現象が表れ、出資者である資本提供者と企業経営に責任をもつ経営者とに分離される傾向になる。そして、企業そのものは法律的人格 (Legal Entity) をもって、経営活動を遂行するという擬制的人格形態となるのである。

このことによって、企業が経営活動の一環として行う信用の授受や財産の所有あるいは各種の商取引などの行為が、理論的に正当性をもつことになるのである。その後この概念は、各種の法律や税法などからサポートされ、一種の社会的実態として成立することになる。また、この概念は、企業という場所的な会計単位を設定し、その範囲内ですべての会計行為を行うという場所的な限定を意味することにもなる。この点に関して、ペイトン、リトルト

ンは「企業は一般に実態，すなわち基金を提供している当事者から別個の，これと区別された，それ自体独立した一つの制度であると考えられている。」⁽²⁶⁾と，指摘していることにつながる。すなわち，企業は独立した実態概念，独立した制度それも社会制度として認識されなければならない，ということの意味することになる。

それ故に，企業は株主や社員および債権者の集合体ではなく，それらから独立した別個の組織体であり，会計行為はその組織体の立場から行われることになる。歴史的には，企業実体の概念は，資本主の家計から会計が分離・独立したことに起因するものである。この会計の発展過程を，ギルマンは「初期の会計は，異質的な表現を同質的な表現に換算する便利な方法とエンティティ概念とが結びついて派生した単純な一種の慣習化した統計的機構であり，その後，さらに会計期間のコンベンションを導入して，かなり修正されたといい直してもさしつかえないように思われる。それは損益的観点よりも財産的観点を有する機構として自然に発達した。」⁽²⁷⁾と，分析している。

3 評価のコンベンション

ギルマンは，評価のコンベンション (Valuation Convention) について，「このコンベンションによって，資産および資産に対する請求権に内在する異質性が財務上の同質性，すなわち貨幣価値に換算されるものである。」⁽³⁰⁾と，指摘する。つまり，貨幣額に換算することによって，本来的に同質性をもたない異質の資産・負債・資本などの概念が統一的に認識・測定されることになるのである。また，このコンベンションは，貨幣額という普遍的な共通の価値尺度によって，認識・測定するので，すべての会計事象を客観的に把握することができることになる。さらに，この価値尺度によって，損益計算においても，費用と収益が企業の努力とその成果の貨幣的表現として記録・計算・表示されることになる。そのため，それらを区分表示した損益計算書は，支払われた価値犠牲と，その成果を貨幣額で示した経営成績の総括

書ということになろう。

つまり、貨幣額によって、質の異なった全ての財貨や役務などが統一的・客観的に表現され得ることになる。また、経営活動における全ての会計事象がもれなく反映されるため、この概念は会計コンベンションとして確立されてきたのである。もし、この概念に替わりうるものを捜すならば、数量・重量・容積などの物量的表現にならざるを得ない。しかし、建物1棟、機械10台あるいは商品100袋などの物量表現では、財務諸表として何らの意味も持たないことになる。これでは損益計算書を確定することは不可能であり、貸借対照表は単なる物量数字の羅列にすぎないことになる。そこで、ギルマンは、資産価値を貨幣価値に換算することによって、「1頭の羊、1頭の牛、そして1頭の馬を所有する人は、これらの所有物を\$5、\$50、そして\$100という価値に換算することができ、自分は\$155の資産を所有しているというであろう。」⁽³¹⁾と、指摘する。

しかしながら、貨幣金額が会計の共通尺度として広く認識されるためには、貨幣価値が安定していなければならない。もし、貨幣価値がきわめて不安定であるならば、会計の基本尺度として用いることは不適當であることになる。なぜなら、会計の基本単位が共通価値尺度としての安定性を喪失したならば、会計のすべての機能は破壊されることになるだろう。そのために、会計における共通価値基準としての貨幣額は、常に安定していることが要請されるのである。そこで、実際に物価の騰落や貨幣価値の変動があっても、これを会計に反映させないで、貨幣価値は安定しているもの、普遍的なものと理論的に仮定することになる。このことは貨幣価値一定の仮定と、いうことで認識されている。

具体的に、ギルマンは「減価しつつある建物や機械などが物的大きさとか、重量に減少がないという事実にもかかわらず、類推によって、減価償却にまで拡張されている。しかしながら、その類推によって認識される物理的有用性には変化がある。」⁽³²⁾と、論じている。つまり、減価償却は、取得原価を耐

用年数期間で、費用配分することであるが、その際に資産の物理的な有用性は、それぞれ異なることを指摘している。そして、「エンティティの観点からすれば原価評価は自然であるが、会計等式は原価以外の評価によってもなんらの影響を受けない。……エンティティは、原価数値を入手可能な場合、それが自然な評価であるから、原初評価に原価を採用するのである。他の原初評価が必然的に利用されなければならない場合には、エンティティの関知するところではない。」⁽³³⁾と、原価評価の自然性を示唆している。

すなわち、ギルマンが示唆したように会計は、企業が設立されてから解散、清算に至るまでの全期間を通して、企業に流入された全ての財貨および用役などが、原価で記録・計算され、分類・表示される。この取得価額をもとにして各種の会計手続や会計処理が行われることになる。このことは会計の基本的なコンセプトの1つになっているのである。

これとは反対に、物価変動にもとづく貨幣価値の修正の問題、つまり、再評価の考え方は時価主義の思考である。この考え方を採用すると、会計のコンセプトやフレームワークが未実現収益の発生などによって根底から破壊されることになるので、時価主義はとれない。しかしながら、原価主義では、貨幣価値一定の仮定のように、実際に変動している貨幣価値を変動していない、安定したものと仮定せざるを得ないことになる。だが、このことは論理的にも实际的にも無理がある。それ程までして、原価主義を採用しなければならない必然性とは、何であろうか。

まず、第1の理由として考えられることは、計算の確実性や客観性の確立である。若干の変動を続けている貨幣価値を正確に会計に反映することは殆ど不可能である。もし、反映させようとすれば、かえって会計自体が不確実で恣意的なものになってしまうのである。

第2の理由は、長い歴史的な年月をかけて築き上げてきた原価主義と、それにもとづく種々な会計手続や会計処理（例えば減価償却）などの技法が、存在意義を失ってしまうことになる。また、ルカ・パチョーチリ以来の複式

簿記の原理や技法が意味をもたないことになるのである。

第3には、貨幣価値一定という仮定は、単に会計上のフィクションであり、仮構でもあるが、この仮定が社会的にも学問的にも認められるならば、仮定そのものが成立することになるのである。このことは、会計理論の論理的整合性という点からみると、会計のウィークポイントといわざるを得ないが、会計が社会科学であるかぎり、許容されなければならない。つまり、社会科学は、すべての社会現象や経済・経営事象を対象とするため、このような「仮定論理」も認められなければならない、先見的なものは成立し得ないからである。

4 会計期間のコンベンション

ギルマンは、会計期間のコンベンションについて、「このコンベンションは1年という会計期間のコンベンションである。多くの困難な問題が会計期間に関連しているのは、実にこのコンベンションによる。」⁽³⁴⁾と、分析する。そして、多くの困難な問題の派生原因として、次のように論じている。「会計期間のコンベンションは単純な会計機構への人為的で恣意的な面を導入することによって数多くの派生的なコンベンションを産み出している。すなわち、見越や繰り延べのコンベンション、なし崩し償却や減価償却のコンベンション、会計上の修正のコンベンション、そしてさらに会計期間に関連しなければなんらの意義を持たない継続企業のコンベンションなどである。」⁽³⁵⁾と、問題点を指摘している。

会計期間のコンベンションは、ゴーイング・コンサーンの仮定によって、企業は継続して経営活動を遂行するということであるが、その継続企業を人為的に期間限定するという概念である。このように継続企業を人為的に期間限定することをギルマンは、会計期間のコンベンションという。もし、会計期間を設定をしなければ、企業が解散するまで決算が行われないことになり、その間の経営成績や財政状態は確定できないことになろう。つまり、企業が利益を獲得しているのか、損失を計上しているのかさえ、正確には判断でき

ないことになる。そのみではなく、株主に対する配当や国に対する税金および各種の利益処分なども確定することができない。そのため、1年に1回程度は継続企業を人為的に区切って決算を行い、損益計算書や貸借対照表などを作成し、利益があれば株主に対しては配当を、国に対しては税金などを支払うことになるのである。

継続企業の概念が企業自体にかかわる仮定であるならば、会計期間の概念は会計固有の前提と考えることができよう。会計期間を設定し、期間損益を確定することは、企業の多くの利害関係者から強く要請されている。国や株主のみではなく、経営者も企業の経営実態を正確に把握し、将来の経営方針の樹立や経営管理の基礎資料とすることができる。従業員はベース・アップなどの資料として、これを判断材料の1つにするであろうし、取引関係者は取引を継続するか否かの判断資料とすることになろう。消費者も、企業の実態を把握して価格が適正であるか、サービスが妥当であるかなどの判断材料とすることができる。

それ故に、こうした定期的で規則正しい会計報告に対する要請が、継続企業の永続的な流れを人為的に期間限定して区分することになるのである。したがって、会計期間は、継続企業における記録・計算の単位を時間的な面から切断した計算範囲ということになろう。しかしながら、これらの期間報告書は、当該企業における全経営活動の一定期間にすぎないものであるから、会計手続の面で、例えば費用配分や費用・収益対応などの認識・測定などにおいても、正確性を欠くきらいが生ずるのである。ここで、会計期間の前提となる継続企業について若干、ふれてみよう。

ギルマンは「企業の発展とその急速な成長は、組合売買事業時代には未知のものであった幾つかの会計問題を惹起した。大多数の今日の売買事業は取引の継続的な流れから成り立っている。」⁽³⁶⁾と、指摘する。中世における投機的・冒険的な組合事業形態の時代には、個別損益計算が行われていたので、期間損益計算の必要性はなかったのである。近世に入って会社企業形態が定

着してくると、企業の経営活動は常時稼働体制に入り、個別損益計算は徐々に用いられなくなってきたのである。そして、ゴーイング・コンサーン概念が生成し、その中で、期間損益計算が行われるようになったのである。そのため、それまで採用されていた個別損益計算のかわりに、期間損益計算のコンセプトが必然的に形成されてきたのである。その結果、ギルマンのいう定期的な資産評価の問題や見越項目と繰延項目などの問題、また資本と利益にかかわる問題、固定資産の減価償却の問題などが提起されることになった。現在の会計における基本的なフレームワークが形成されることになったのである。

また、他の側面からみると、継続企業における期間計算の確立によって、利潤計算制度として会計方法が著しく発達したことである。とくに、発生主義会計の導入は、会計範囲を飛躍的に拡大するに至ったのである。なぜなら、発生主義会計の導入による会計理論の発展は、前述の資産評価や見越・繰延、減価償却などの問題を理論的・技術的に確立することになったからである。さらに、損益構造の基本問題が、発生主義会計の確立によって理論形成が促進されることになったのである。このことは、現金主義会計のフレームワークでは解決しえない新しい理論形成である。発生主義会計は、費用の認識は見越計上などによる発生主義に基づき、収益の認識は確実性の点から実現主義で行い、両者による費用・収益対応が、その基本コンセプトとになって展開されていくのである。

四 ペイトン、リトルトンの会計基準

1 会計基準の本質

ペイトン・リトルトンは、「会計諸基準のステイトメントは会計の機能、すなわち、事業の財務上の事実を意味ある形で (in a significant manner) 表現する手段としての機能に関して総合的な見解を表明するべきである。」⁽³⁷⁾

と、会計基準の役割を把えている。この著は1936年に発表された「A Tentative Statment of Accounting Principles underlying Corporate Financial statements」に対する各種の批判に対して、会計の根底にあるコンセプトを、より明らかにし、「理論の摘要を附け加える」⁽³⁸⁾ という課題を果たすために、1940年に刊行されたものである。両教授は、Accounting Principles (会計原則) の代わりに Accounting Standards (会計基準) という用語を用いている。なに故にそれを用いたのであろうか。両教授によれば、「原則という言葉では、一般に会計のような人間用役による制度においては存在しえないほどの普遍妥当性と恒久性とを示唆することになろう。したがって、この小冊子においては、原則という言葉は若干控えて用いられ、有用な基準という考え方が強調されている。」⁽³⁹⁾ と、説明されている。

それ故に、この会計基準は会計手続、会計処理の在るべき適正概念を示すものと、解釈することができよう。よって、会計基準は会計実務・実践をコントロールするものではなく、実務・実践の最善の指針として機能すべきものである。また、より良き会計実践の在るべき方向性を指導するものとして、組織的・体系的なものでなければならないのである。しかし、両教授は「系統的に示された基準は必ずしも一般に受け入れられている実践慣行と一致しないことを銘記せねばならない。」⁽⁴⁰⁾ と、論じている。この考え方は、SHM 会計原則や、わが国の企業会計原則とは根本的に異なるところである。なぜなら、わが国の企業会計原則は、その前文の中で「企業会計原則は、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したもの」と、性格づけられているからである。このコンセプトは、多年の会計慣習や会計経験を土台にして会計原則が形成されている、ということの意味することになる。

また、両教授は「通則を法典化しようと試みるのは無益であり、またそれが試みられたとしても、すべての型の企業が一つの方法に帰することを望むのは愚かである。」⁽⁴¹⁾ と、厳しく批判している。通則は総合的な状況に適合され

るトータルな平均概念であるので、個々の企業の実態によって異なってくる。それらを平均的な方法によって律することは無益であると、考えられるのである。実務や実践をコントロールすることよりは、会計基準が最良の指導性を発揮することや、より適正な方向に導くことが、両教授の基本的な考え方であろう。この考え方によって、会計基準は「良い会計実務への道を示すものとして実業家によって一般に受け入れられるものとなろう。」⁽⁴²⁾と、認識されている。つまり、会計基準は強制すべきものではなく、この基準を遵守した方が企業にとって、会計上のすべての面でプラスになり、また同時に、会計手続などに対して首尾一貫性をもつことができるという認識であろう。そのためには、会計基準が精緻な指導規範や実践基準を有し、公正で厳格なものでなければならないのである。

すなわち、会計基準は会計に対する社会的な規範であり、制度的な基準でもあるので、その規範性が強く要請されるのである。ペイトン・リトルトン両教授は、この規範性と指導性をきわめて重要視しているのである。つまり、会計基準は公正妥当な会計慣習を要約したものではなく、「明晰な思考の一般に認められた検証に合致しうるもの」⁽⁴³⁾で、なければならないのである。そして、理論的整合性を常にキープしながら、より高い規範性と指導性を確立し、さらに組織的で客観的なものでなければならないのである。また、会計基準は経済や産業、その他の社会的制度の進歩、発展に必然的に対応しなければならないものである。その結果、会計基準はいつの時代にも対応できる認識力や客観的な状況適応力をもたなければならないのである。それ故、会計基準は多面的な役割を担うことになるのである。

これに対して、SHM 原則や、わが国の企業会計原則は、実務や経験が累積され、年月の経過と社会的な合意などによって慣習が形成され、この慣習が整合化され、体系化されて会計原則が形成される、という考え方に立っている。それ故に、会計慣習や会計経験、つまり会計原則はけっして主観的、恣意的なものではない、という認識に立つことになる。この両者の考え方の違

いは、会計を高度な理論科学とみるか、実務や慣習をも加味した経験科学とみるかによる会計観の相違であろう。ペイトン・リトルトン両教授は、一般に認められた会計慣習は所詮は最大公約数的なもので、本当の会計の在り方にはなり得ない、という認識に立っているのである。それ故に、この著書は、SHM 原則の考え方に対して批判的な立場にあるとともに、論理的な規範性を重視し、理論的な指導性をもったアカデミックな学術書である。この書は、現在においても、なお学問的な影響力をもった名著の1つである。

2 出資と経営の分離

ペイトン・リトルトンは、会計基準の関連的な要件として、出資と経営の分離、会社経営の公共的性格および職業会計士の役割の3要件を上げている。

出資と経営の分離については、「会計の重要性は会社 (Corporation) の発展とともに増大した。会社形態が生み出した結果の一つは大企業における所有と経営の分離という傾向であった。」⁽⁴⁴⁾ と、指摘する。所有と経営の分離は、株式会社形態が大規模化し、株式の分散が高度化すると、株主の目的も多元化し、株価や配当のみに関心をもつ株主が出現してくる傾向が生ずる。こうした状況は、多数の不在株主と少数の専門経営者との分離する要素が形成されてくる。そして、多数の不在株主は専門経営者に人事権などの経営権をゆだねることになる。そのため、専門経営者は経営成績や財政状態などの企業実態を、多数の株主に定期的に報告する義務が生ずることになるのである。

この点に関して、ペイトン・リトルトンは「出資者持分が分離され、また分離された状況のもとにあって、会計の任務は必然的に拡大された。資料を記録して、事業主的経営者の用に供することに加えて、不在出資者に情報を供するという機能が生まれた。このような発展は、会計基準の必要性を著しく増大するに至った。」⁽⁴⁵⁾ と、分析している。このことは、多くの不在株主は専門経営者と異なり、企業経営の実態や会計内容について、具体的に知ることができない。また、一般の外部の利害関係者も経営の実態や活動状況を知

ることができない。そのため、多くの企業の利害関係者に真実で公正な会計報告の提供が、必然的に要請されることになったのである。それ故に、会計報告の作成・表示の指針となる公正で客観的な会計基準の確立が、強く要請されることになるのである。

しかしながら、経営者は真実な会計報告の提示よりも、主観的、恣意的な報告をとときには望むこともあり得よう。例えば、同種の企業が相当程度の業績や利益をあげているのに対し、当該企業が赤字計上したときなどには、恣意的で作為的な姿勢で会計報告の作成、提示を望むこともあり得よう。そのため、両教授は「会計基準は会社会計実践慣行を漸次改良するための道標、また背離を照合測定する計器たることが多いだろう。」⁽⁴⁶⁾と、会計基準の道標的な役割を述べている。公正で客観的な会計基準は主観的、恣意的な、ときには作為的な会計報告の提示を組織的にコントロールすることができるからである。

3 会社経営の公共的性格

会社経営の公共的性格については、「大企業の場合とくにそうだが、出資者が唯一の利害関係だというわけではない。大会社は準公共的な制度であり、大規模企業の行動を通じて社会的協力を遂行する機構である。」⁽⁴⁷⁾と認識する。大規模企業の場合には、株主グループ以外にも多くの利害関係者が存在していることになろう。例えば、多数の従業員や各種の債権者グループ（銀行、下請企業、仕入先、社債権者など）が存在し、また種々な得意先グループなどが存在する。さらに、監督官庁や地域社会および多くの消費者なども含まれよう。それ故に、企業経営の責任は、広範囲な利害関係者に及ぶことになるのである。したがって、これらの利害関係者に対し、「すべての関係ある権益について釣合のとれた考慮にもとづく決定を行うようつとめることは、経営者の至上の義務である。」⁽⁴⁸⁾と、指摘されている。

それ故に、経営者は均衡のとれた意思決定や合理的な経営活動と、それら

にもとづく公正で明確な会計情報の提供をしなければならないのである。つまり、多くの利害関係の大部分は企業の発表する財務諸表によって、取引を継続するか否かの判断資料とするからである。そのため、企業が発表する財務諸表は多くの部分で公的な性格を帯びることになる。このような経営環境のもとでは、「会計基準の首尾一貫した体制が必要であることはおのずから明らかである。会社会計は、出発点としては合理的な測定方式にもとづいたものでなければならないし、また重要な事項をすべて、各種の利害関係者による理解を助けるような形式で明示することを要する。」⁽⁴⁹⁾ と、会社会計の内容表示が示されている。

この背景には、まず企業の性格がパブリックな色彩を帯びてきていることがあげられよう。そのため、企業の経営者は公共的な責任を自覚し、その自覚のもとで、会計基準の尊重あるいは遵守をしなければならないのである。出資と経営の分離現象にもとづく企業経営者の役割は、企業規模が拡大すればする程、その責任は大きく重くなるし、同時に、会計の役割も重要性を増すことになるのである。そして、会計が重要視されればされるほど、公正で客観的な会計基準にもとづいた真実で有用な内容が要請されることになる。したがって、公正で客観的な基準こそが会計基準の本質的なコンセプトになるのである。すなわち、企業のパブリックな性格は、企業経営者の公共的な責任につながり、その責任を果たすための1つの基本的方法が、会計諸基準を遵守することにあるのである。

4 職業会計士の役割

職業会計士の役割については、「会計の義務が認識されているかどうかを見極めるという役割の多くは公共会計士の肩にかかっている。これは当然のことである。何故なれば、出資者その他の利害を会社の経営者にたいして代表し、また同時に経営者をすべての利害関係者たちにたいして代表することは公共会計士の本来の機能であるから」⁽⁵⁰⁾ と、会計士の役割について述べてい

る。この重要な機能を担う会計士の義務については、アメリカ公認会計士協会の「会計士行動規定」では第 1 条から第 6 条まで、6 項目を規定している。⁽⁵¹⁾

第 1 条の責任は、職業専門家としての細心な判断と道徳的な判断を要請している。第 2 条の公共の利益では、公共の利益に奉仕し、公共の信頼に応えることを要請している。第 3 条は廉契性である。最も高度な廉契性の理念を要請している。第 4 条では、職業専門家としての客観性と独立性を要請している。第 5 条は、職業専門家としての責任履行を要請している。第 6 条では、会計士業務の範囲と種類を規定している。なお、日本では監査基準の一般基準で、次の 4 項目を上げている。(一)は、監査人の適格性と独立性、(二)は、公正不偏の態度保持、(三)は、正当な注意義務、(四)は、秘密保持義務である。

会計士の資質要件について、ペイトン・リトルトンは「公共会計士たちは、もし有効に仕事をすすめようとするならば、広い理解と、鋭い正義感と、そして高度の独立性とを備えねばならぬ。」⁽⁵²⁾と論ずる。この両教授の会計士に対する考え方などが歴史的に継承されて、前述の「会計士行動規程」に反映されたものと考えられる。これらの責任と義務を有する会計士たちの、よって立つ理論的および解釈上の基盤は、会計基準でなければならないのである。しかしながら、1940 年当時においては体系化された会計基準は、SHM 原則しか存在していなかったのである。

そこで、「不幸にも職業的会計士たちは指導と支持とを与えてくれるような会計基準の明確な組織の利益をまだ享有していない。この状態のために、彼らがその責務を全面的に果たすことはほとんど不可能となっていた。」⁽⁵³⁾と、当時の状況を述べている。そのため、会計士たちにとっては、財務諸表監査の正当性や妥当性を証明するために、会計基準が早急に確立されなければならない状況にあったのである。会計基準が確立されなければ、「それに代わるものは非弾力的な官庁統制と指令とである。」⁽⁵⁴⁾と、ペイトン・リトルトン両教授は結ばれている。わが国では、前述のように、昭和 24 年に企業会計原則

が、昭和 31 年に監査基準などが設定されたが、それ以前、つまり戦中や戦前では両教授が指摘するように、非弾力的な官庁による統制と指令であったのである。

五 メイの会計原則

G.O. メイは、「本書は、財務会計における経験が将来の諸問題を処理することを要求される人々の助けになるように、その本質を抽出して提示しようとする試みである。」⁽⁵⁵⁾ と、その執筆意図を明らかにしている。では、会計の本質をどのように捉えているのであろうか。G.O. メイは会計の本質を、その書名にも付したように経験の蒸留 (Distillation of Experience)⁽⁵⁶⁾ と、認識するのである。つまり、会計は、その性格の故に歴史的なプロセスの中で、その時代や社会に必要な技術として発達したものと認識する。しかしながら、会計を構築する各種の手續・方法が客観的、体系的であるか否か、あるいは公正・妥当であるか否かは、歴史的な経験の蒸留の段階によって異なってくる。また、会計が高度な技術性をもつか否かは、経験の蓄積の度合によって規定されると、考えるのである。

また、メイは、職業会計士としての長い経歴から会計における有用性を重要視している。いわば、法学が法律家にとって有用であると同じように、会計学が会計士にとって有用でなければならない、という考え方である。有用であるためには、会計目的に合致すると同時に、技術的でなければならない、という面を負うことになる。この点、メイは「会計は技術である。それは科学ではない。しかも広範で多様な有用性をもつ技術なのである。」⁽⁵⁷⁾ と、会計のもつ有用な技術性を重要視する。このことは、会計の専門家のみに関連するのではなく、経営者、株主、従業員、信用提供者さらに多くの利害関係者に公正・明確な財務諸表を有用な技術によって作成し、報告するということによって、関連づけられるのである。

さらに、メイは「会計は実利的なものであり、また慣行にもとづくもの」⁽⁵⁸⁾と、会計における実利と慣行の重要性を指摘する。そして、慣行が重視されるためには、次の3つの事項が明らかにされなければならないと述べている。⁽⁵⁹⁾第1には、財務諸表の用途との関連、第2には、それぞれの時代と場所との社会・経済的概念との関連、第3には、人々の思考様式との関連において、十分に理解されるものでなければならない、と指摘している。つまり、社会経済的な概念や、思考様式が変化するにつれて、会計の諸概念も変化することになる、と認識しているからであろう。さらに、具体的に検討してみよう。

第1の事項については、なにが財務諸表の主な用途であるかを、次の10項目に集約している。⁽⁶⁰⁾

- (1) 受託経営者の報告として用いられる。
- (2) 資金政策の基礎として用いられる。
- (3) 配当の適法性を深めるために用いられる。
- (4) 賢明な配当決議の手引として用いられる。
- (5) 信用供与の基礎として用いられる。
- (6) 企業に投資するかもしれない人々に対する資料提供のために用いられる。
- (7) すでになされた投資の価値を判断するために用いられる。
- (8) 政府の監督を援助するものとして用いられる。
- (9) 価格あるいは料金統制の基礎として用いられる。
- (10) 課税の基礎として用いられる。

一般目的の財務諸表では、この10項目のすべてを十分に充たすことはできないであろう。ある用途にとっては妥当であっても、他の目的にとっては適当でないケースも存在するからである。そのため、当該企業や利害関係者にとって、財務諸表の主目的は何であるのか。その目的にそった財務諸表の内容を的確に提示することが必要となるのである。

第2の事項については、時代と場所による社会経済的な概念の認識が、徐々に変化する可能性がある。つまり、初期の経済社会には認められていた慣行が、成熟した経済社会においては認められないというケースも発生しうるのである。すなわち、価格や競争あるいは企業規模や法律などによって慣行は変化する可能性があり、それらが会計の諸概念に影響を与える可能性があるからである。

第3の事項について、人々の思考様式は、例えば、財産を資本価値によって考える人と、所得価値によって考える人とは、特定の会計問題に対して異なった見解になることもあろう。メイは資本利得や資本損失に対するアメリカとイギリスの違いを例に上げて説明している。⁽⁶¹⁾

次に会計原則に対して、メイは「会計を神秘的な、しかし十分に確立された学問の体系であると考え、その規則について自分たちの無知を示すよりは、むしろその権威に敬意を表することを選ぶ人々（そのような人々はたくさんいる）を扱う場合には効果的であったのである。明らかに「原則」という言葉は、その技術の本質的な部分であったので、「慣行」という言葉ではまったく効果がなかったであろう。」⁽⁶²⁾ と、原則と慣行の受け止め方の違いについて、論じている。また一方、この原則という言葉は、メイによると、アメリカ会計士協会（AICPA）でも「基本的なという言葉を用いないで、そうとうひかえめに、一般に認められた会計原則という表現を用いている。」⁽⁶³⁾ と、述べている。つまり、AICPAによると、一般に認められた原則は、一般的な法則または規則、行為や実務の基礎という意味で用いられることになる」と説明している。また、メイは会計原則は、本来、経験と推理から導き出される基本的な要請であって、それが有用であることが証明されて、はじめて一般に認められた会計原則になると、認識する。もちろん、「有用性の標準が変化するにつれて修正される」⁽⁶⁴⁾ ということは、つまり、その概念の内容も変わらなければならないことを意味するものであろう。

アメリカにおいても、1930年代の初期までは、規則、方法、慣行、原則と

いう用語は、ほぼ、同じ意味合に用いられていた経緯がある。だが、メイによると、⁽⁶⁵⁾ 規則という言葉は現実には存在していない規制者が存在することを暗黙に前提する、と指摘する。また、方法とは報告書について提案された形式についての各種の方法を意味する。慣行という用語は、財務諸表の基準となる規範としては十分な権威が与えられていない面がある。原則という用語は、会計の規範という意味合では適切ではないが、限定された意味では妥当性はあると、それぞれの概念をチェックしている。

メイは、この原則という用語の内容は、良き会計実践の特質、とくに保守主義と継続性の概念を内在することによって、社会的な同意を得るにいたっているもの、と認識する。そのため、メイは「私にとっては、保守主義は、依然として会計の第一の美德である。」⁽⁶⁶⁾ と、述べている。それ故に、メイにとっては、保守主義会計は正当性があり、広範囲に認められなければならないものであろう。保守主義会計を認めないことは、「根治しがたい楽観主義」⁽⁶⁷⁾ という表現になるのである。それ故に、メイは会計における楽観主義を強くいましめていることになるのである。

継続性については、「会計の第二の大きな美德である。1932 年以来用いられてきた監査報告書の形式において継続性が強調されていることはまったく望ましいことである。」⁽⁶⁸⁾ と、述べている。現在では、継続性の概念は全会計プロセスの抽象概念を反映する最も重要なコンセプトの 1 つになっている。また、継続性は同一会計手続を連続適用することであるから、会計における主観的・恣意的な介入を排除することができる。つまり、一度採用した方法は、次年度以降においても継続適用になるので、次年度以降の損益の金額が恣意的に操作される可能性は、きわめて小さくなるのである。

さらに、メイは継続性の意味について「会計が継続的な過程としてみられなければならないことは、そのほとんど本質的な要請である。」⁽⁶⁹⁾ と位置づける。本質的な要請とは、例えば、特定の会計期間についての利益を強調することは、その会計期間を過去と未来から孤立させることになると考えられる

からである。また、メイは「企業の生命は、人間のそれと同じように継続的であり、一期の利益と損失、成功と失敗とは、その大部分が、過去の行為と無為の出来事との結果である。そして、得られた結果は、将来について顧慮することなしには、成功とか失敗とかの評価をすることはできない。」⁽⁷⁰⁾と、鋭い見解を示している。会計においては、その継続的な性格から、現在と過去、未来を切離すことは、たとえ可能であっても、けっして好ましいことではないと考えられる。ここに、継続性の本質が存在することになるのである。

次に、メイは会計原則への要請として、貨幣価値の安定を上げている。「会計諸原則の表明を安定化する場合、経済学の諸原則について一般に論議する場合と同じように、貨幣の単位が、その価値において実質的には安定していると仮定することが普通である。」⁽⁷¹⁾と、述べている。では、なに故に貨幣で評価するのであろうか。会計が本来的に同質性をもたない資産・負債・資本あるいは費用・収益などの概念を統一的に測定するためには、貨幣額という客観的で共通の価値基準によるしか他に方法がないからである。つまり、数量や重量あるいは容積などの物量的表現では、会計にとって何らの意味をもたないからである。これでは損益計算書を確定することはできないし、貸借対照表は単なる物量数字の羅列にすぎないことになる。

だが、貨幣金額が会計の共通尺度として広く認められるためには、貨幣価値が安定していなければならない。もし、貨幣価値がきわめて不安定であるならば、貨幣額を会計の基本尺度として採用することは不適當であることになる。なぜなら、会計の計算単位が共通の価値尺度としての安定性を失ったならば、会計の全機能は根底からスポイルされることになるからである。そのために、会計における共通価値基準としての貨幣単位が常に安定している、という一種のフィクションが前提とされなければならないのである。

メイによれば、第一次世界大戦前には、主要な商業国において、貨幣価値は安定していたと指摘している。しかし、ドイツ、フランスなどにおける第一次世界大戦後の経済混乱により、この前提が崩れてしまったので、これら

の国における財務諸表の作成は、きわめて困難な仕事になったと、述べている。⁽⁷²⁾ しかしながら、いまや、財務諸表の重点が貸借対照表から損益計算書に移行したので、貸借対照表における貨幣単位の問題は、考慮されなければならない主要な問題ではなくなりつつあるとも、述べている。⁽⁷³⁾ 問題はむしろ、損益計算書の形式や内容とともに、その真の実態をでき得るかぎり明確に示すことである、と論じている。⁽⁷⁴⁾

会計は、企業の経営活動の状況や財産と資本の増減変化などを計数的に提示することであるから、それらは財務諸表に的確に反映されなければならない。つまり、経営活動の遂行プロセスや資本の循環プロセスの中で、企業に所属する資産・負債・資本などは常に増減変化していくことになる。また、費用・収益なども経営活動の遂行によって常に発生することになる。会計は、これらの増減変化や発生したプロセスについて、共通の尺度である貨幣金額によって測定するしか他に方法がないのである。それ故に、貨幣評価(Monetary Valuation)は、会計の基本的な前提となるのである。そして、そのためには貨幣価値が安定していることが、必然的に要請されることになるのである。

しかしながら、貨幣価値は変動していることも事実であり、このことは、日常生活を通して実感できることである。それ故に、なお一層、貨幣価値は不変であり、一定なものというフィクションが必要とされるのである。このことは貨幣価値一定の仮定(Assumption of Uniform Monetary)と、いわれているが、この概念はあくまでフィクションであり、仮構であるので、原価主義会計の構造的な欠陥にもなっている。この欠点を理論的にも実践的にも、いかに解決するかが、今後の会計学研究の大きな課題の1つになっているのである。

最後に、メイは個人の判断を尊重するという基本姿勢の中で、会計原則の形成・発展が展開されることを要望しているのである。つまり、人間の英知や知性に対する信頼であろう。会計原則の生成時には、はじめは試行錯誤が

あっても、また一時的には合理性のないものが認められても、いつかは人間の英知や知性によって、公正かつ妥当なもののみが、集約され、選別され、体系化されて普遍化していくことになることを確信している。それ故、メイの会計観には人間の知性や個人の判断を重んずる考え方が、その根底に存在しているのである。それと同時にメイは、やはり論理よりも経験を尊ぶ実践の人であろう。ここから、保守主義会計の尊重や会計の技術性や有用性を重視する姿勢が生まれてくるのである。また、メイの会計思想の根底には、ベストで精緻な理論の追求よりも、一般に無理なく受け入れられる考え方や仕組み、つまり「for want of a better」の枠組みによって構成されている。その意味で、メイの会計は実践的であり、慣習主義的であるといえよう。経験を重んずる良き時代の良き職業会計人である、といい得る人である。

注

- (1) W.A.Paton and A.C. Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards, 中島省吾訳「会社会計基準序説」改訂版 22 刷, 森山書店, 1981 年, 9 頁
- (2) T.H. Sanders, H.R. Hatfield and U. Moore, A Statement of Accounting Principles, 山本繁 勝山進 小関勇共訳「SHM 会計原則」同文館, 1980 年, この会計原則は世界で最初に成文化された会計原則であり, わが国の企業会計原則のお手本となったものである。
- (3) Stephen Gilman, Accounting Concept of Profit 片野一郎監修 久野光朗訳「ギルマン会計学—上巻—」 同文館 1965 年初版 297 頁
- (4) 中島省吾訳「前掲書」, 原著者序 1 頁
- (5) 中島省吾訳「同上書」, 1 頁
- (6) George O. May, Financial Accounting a Distillation of Experience, 木村重義訳「財務会計—経験の蒸溜—」, ダイヤモンド社, 1957 年 3 頁
- (7) 木村重義訳「同上書」, 53 頁
- (8) 木村重義訳「同上書」, 54 頁
- (9) 昭和 24 年 7 月に設定されたもので, その目的は「我が国の企業会計原則は, 欧米のそれに比較して改善の余地が多く, 且つ, 甚だしく不統一であるため, 企業の財政状

態並びに経営成績を正確に把握することが困難な実情にある。我が国企業の健全な進歩発達のためにも、社会全体の利益のためにも、その弊害は速やかに改められなければならない。」と、設定理由が説明されている。

- (10) 山本繁他訳「前掲書」, 18 頁
- (11) 山本繁他訳「同上書」, 18 頁～20 頁
- (12) 山本繁他訳「同上書」, 107 頁
- (13) 山本繁他訳「同上書」, 107 頁
- (14) 山本繁他訳「同上書」, 107 頁
- (15) 山本繁他訳「同上書」, 107 頁
- (16) 山本繁他訳「同上書」, 108 頁
- (17) 山本繁他訳「同上書」, 108 頁
- (18) 山本繁他訳「同上書」, 19 頁
- (19) 山本繁他訳「同上書」, 19 頁
- (20) 山本繁他訳「同上書」, 19 頁
- (21) 久野光朗訳「前掲書」, ギルマンは世界で最初に会計公準（ギルマンのいう会計コンペンション）を確立した, といわれている。
- (22) 久野光朗訳「同上書」, 297 頁
- (23) 久野光朗訳「同上書」, 297 頁～298 頁
- (24) 久野光朗訳「同上書」, 302 頁
- (26) 久野光朗訳「同上書」, 32 頁
- (26) 中島省吾訳「前掲書」, 12 頁
- (27) 久野光朗訳「前掲書」, 33 頁～34 頁
- (28) 久野光朗訳「同上書」, 186 頁
- (29) 久野光朗訳「同上書」, 187 頁
- (30) 久野光朗訳「同上書」, 32 頁
- (31) 久野光朗訳「同上書」, 32 頁
- (32) 久野光朗訳「同上書」, 300 頁～301 頁
- (33) 久野光朗訳「同上書」, 72 頁
- (34) 久野光朗訳「同上書」, 32 頁～33 頁
- (35) 久野光朗訳「同上書」, 301 頁
- (36) 久野光朗訳「同上書」, 97 頁
- (37) 中島省吾訳「前掲書」, 6～7 頁

- (38) 中島省吾訳「同上書」, 原著者 1 頁
- (39) 中島省吾訳「同上書」, 6 頁
- (40) 中島省吾訳「同上書」, 9 頁
- (41) 中島省吾訳「同上書」, 8 頁
- (42) 中島省吾訳「同上書」, 8 頁～9 頁
- (43) 中島省吾訳「同上書」, 9 頁
- (44) 中島省吾訳「同上書」, 1 頁
- (45) 中島省吾訳「同上書」, 2 頁
- (46) 中島省吾訳「同上書」, 9 頁
- (47) 中島省吾訳「同上書」, 3 頁
- (48) 中島省吾訳「同上書」, 4 頁
- (49) 中島省吾訳「同上書」, 4 頁
- (50) 中島省吾訳「同上書」, 5 頁
- (51) 飯塚猛監訳 小関勇 柳田清治共訳「アメリカ公認会計士協会 会計士行動規程」
TKC 出版, 1995 年, 5 頁～15 頁
- (52) 中島省吾訳「前掲書」, 5 頁
- (53) 中島省吾訳「同上書」, 6 頁
- (54) 中島省吾訳「同上書」, 6 頁
- (55) 木村重義訳「前掲書」, 3 頁
- (56) 木村重義訳「同上書」, 原著序文 3 頁
- (57) 木村重義訳「同上書」, 3 頁
- (58) 木村重義訳「同上書」, 4 頁
- (59) 木村重義訳「同上書」, 5 頁
- (60) 木村重義訳「同上書」, 6 頁
- (61) 木村重義訳「同上書」, 8 頁。この点, メイは「税務や会計における資本利得と資本
損失とに対する, 米・英両国民の態度が証明するところである。」と指摘している。
- (62) 木村重義訳「同上書」, 45 頁
- (63) 木村重義訳「同上書」, 46 頁
- (64) 木村重義訳「同上書」, 47 頁
- (65) 木村重義訳「同上書」, 51 頁
- (66) 木村重義訳「同上書」, 53 頁
- (67) 木村重義訳「同上書」, 53 頁

- (68) 木村重義訳「同上書」, 54 頁
- (69) 木村重義訳「同上書」, 58 頁
- (70) 木村重義訳「同上書」, 59 頁
- (71) 木村重義訳「同上書」, 55 頁~56 頁
- (72) 木村重義訳「同上書」, 56 頁
- (73) 木村重義訳「同上書」, 56 頁
- (74) 木村重義訳「同上書」, 56 頁